



Berufungsentscheidung und Zurückweisungsbescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 30. September 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 7. September 1999 betreffend Einkommensteuer 1990 bis 1993 sowie vom 10. September 1999 betreffend Einkommensteuer 1994 und vom 2. September 1999 betreffend Einkommensteuer 1995 und die Wiederaufnahme all dieser Verfahren entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide, welche die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1990 bis 1995 verfügen wird Folge gegeben und werden diese Bescheide ersatzlos aufgehoben.

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend die Einkommensteuer 1990 bis 1995 beschlossen:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wurde mit dem Bescheid datiert vom 7. August 1992 im Wesentlichen antragsgemäß zur Einkommensteuer 1990 veranlagt. Dieser Bescheid wurde am 6. Dezember 1994 gemäß § 295 Abs. 1 BAO auf Grund einer Mitteilung über die gesonderte Feststellung bei der A-GmbH_&_CO_KG abgeändert und Verluste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb von S -16,150.249,00 auf S -15,160.666,00 vermindert. Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder sonstige Einkünfte waren bei keinem der genannten Bescheide angesetzt worden.

Gegenüber der Einkommensteuererklärung 1991 weicht der Bescheid datiert vom 30. Juli 1993 nur hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 1992 wurde der Berufungswerber mit dem Bescheid datiert vom 26. August 1994 antragsgemäß veranlagt.

Gleiches gilt für den Einkommensteuerbescheid 1993 datiert vom 20. März 1995 und den Einkommensteuerbescheid 1994 datiert vom 26. Juni 1996 sowie den Einkommensteuerbescheid 1995 datiert vom 9. Juni 1997.

Der letztgenannte Bescheid für die Einkommensteuer 1995 wurde am 17. November 1997 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund einer Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gemeinschaft B bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgeändert.

Im Zeitraum vom 6. April 1999 bis 30. Juni 1999 fand beim Berufungswerber eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt, welche auch den Berufungszeitraum umfasste. Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht hielt die Prüferin in der Anlage I (Niederschrift über die Schlussbesprechung) Folgendes fest:

"Punkt 1: Einbringung der KG und anschließende Beteiligungsveräußerung

Mit Notariatsakt vom 19. September 1990 brachte der Berufungswerber seinen Betrieb in die Firma A-GmbH ein.

Der positive Verkehrswert des buchmäßig überschuldeten Einzelbetriebes konnte dabei durch die stillen Reserven des bebauten Grundstückes erzielt werden.

Mit Abtretungsvertrag vom 20. November 1990 trat Berufungswerber seine gesamte Beteiligung an der Firma A-GmbH an die Firma A-VerwaltungsgmbH um 1.000.000,00 ab.

Nach Ansicht der Betriebsprüfungsabteilung entstanden zum Zeitpunkt der Einbringung negative Anschaffungskosten einbringungsgeborener Anteile, da der Betrieb buchmäßig überschuldet war (HR Ausgleichsposten S 38.405.951,00).

Einbringungsgeborene Anteile nach § 20 Abs. 2 UmgrStG sind mit dem steuerlich maßgebenden Sacheinlagewert im Sinne des §§ 16 beziehungsweise 17 anzusetzen. Buchwert der Sacheinlage ist der Unterschiedsbetrag zwischen den steuerlich maßgebenden Aktiva und den steuerlich maßgebenden Passiva der Einbringungsbilanz. Zu den Passiven zählen auch "Rücklagen" nach § 9 bis 12 EStG, die am Einbringungstichtag noch steuerhängig sind.

Gemäß Bundesministerium für Finanzen vom 7. September 1995 (SWK 1995, S. 669; RdW 1995, S. 331; ÖStZ 1995, S. 321) würden sich diese negativen Anschaffungskosten wie folgt darstellen:

<i>Unterschiedsbetrag Aktiva - Passiva laut Einbringungsbilanz (HR AP)</i>	<i>38.405.951,00</i>
<i>- Wert der Sacheinlage</i>	<i>-13.500.000,00</i>
<i>- steuerhängige Rücklagen</i>	<i>-1.716.278,03</i>
<i>negative Anschaffungskosten</i>	<i>23.189.672,97</i>

Diese Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile sind als negative Größe für eine nachfolgende Veräußerung in Evidenz zu nehmen.

Da im gegenständlichen Fall nach zwei Monaten die Veräußerung erfolgte, würde sich ein Veräußerungsgewinn aus folgender Berechnung ergeben:

<i>Veräußerungspreis</i>	<i>1.000.000,00</i>
<i>- Altanteile</i>	<i>-500.000,00</i>
<i>+ neg. AK</i>	<i>23.189.672,97</i>
<i>Veräußerungsgewinn</i>	<i>23.689.672,97</i>

Der Veräußerungsgewinn ist hinsichtlich von 3,6% (das sind S 852.828,19) mit dem Hälftesteuersatz begünstigt, der Rest in Höhe von S 22.836.844,78 unterliegt der vollen Besteuerung, da zwischen Einbringung und Veräußerung lediglich zwei Monate lagen.

Punkt 2: Bezüge von der A-GmbH

- In den Jahren 1991 bis 1994 bezog der Berufungswerber eine Pension von der Firma A-GmbH. Diese wurde als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lohnversteuert.*
- Da der Berufungswerber jedoch zu 76% an der Firma A-Beteiligungs- und Verwaltung_GmbH und diese wiederum zu 100 % an der Firma A-GmbH beteiligt war, handelt es sich durch eine mittelbare Beteiligung von mehr als 25 % um Einkünfte aus selbständiger Arbeit.*
- Ab 1994 steht dem Berufungswerber das Betriebsausgabenpauschale von 12% zu.*

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>1991</i>	<i>1992</i>	<i>1993</i>	<i>1994</i>
<i>Bruttobezüge KZ 210</i>	<i>689.332,00</i>	<i>700.322,00</i>	<i>700.322,00</i>	<i>600.276,00</i>
<i>12%</i>				<i>-72.033,00</i>
<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>689.332,00</i>	<i>700.322,00</i>	<i>700.322,00</i>	<i>528.243,00"</i>

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens hielt die Prüferin in der Tz. 28 des Berichtes über die abgabenbehördliche Prüfung fest, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 1990 bis 1995 in den Tz. 10 bis 27 Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen würden.

Bei der Begründung des Ermessensgebrauches für die Wiederaufnahme des Verfahrens führte die Prüferin aus, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolge. Bei einer im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Von Seiten der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers sei anlässlich der Schlussbesprechung am 30. Juni 1999 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Jahres 1990 eingewendet worden, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen wären, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden. Angeführt worden sei, dass der Sachverhalt der Betriebsprüfung, die eine Prüfung der damaligen Kommanditgesellschaft und der BeteiligungsgmbH für die Jahre einschließlich 1991 vornahm, bekannt gewesen sei.

Gegenstand der Prüfung sei unter anderem die Prüfung der A-Beteiligungs- und Verwaltung_GmbH gewesen, da diese zu 100% an der A-GmbH beteiligt gewesen wäre, die sei wiederum durch die Veräußerung des Berufungswerbers erworben habe. Geprüft sei aber nicht die Einkommensteuer des Berufungswerbers, des Veräußerers der Beteiligung,

worden. Nach Ansicht der Prüferin sei das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend sei nicht der Kenntnisstand der Behörde als Organisationseinheit und hätten der Einkommensteuerveranlagung die Kenntnisse der Betriebsprüfung nicht bekannt sein müssen.

Das Finanzamt nahm die Verfahren für die Einkommensteuer 1990 bis 1995 mit den Bescheiden datiert vom 7. September 1999 (1990 bis 1993), 10. September 1999 (1994) und 2. September 1999 (1995) gemäß § 303 Abs. 4 BAO gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und verband damit die jeweiligen Sachbescheide, die den in der Anlage I dargestellten Änderungen und im erwähnten Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung folgten.

Die Begründung der jeweiligen amtsweigigen Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 1990 bis 1995 lautete übereinstimmend:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift beziehungsweise dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."

Gegen die in den zwei letzten Absätzen genannten Bescheide richtet sich die Berufung vom 29. September 1999.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1990 bis 1995 brachte der Berufungswerber vor, dass er mit Notariatsakt vom 19. September 1990 den Betrieb der A-GmbH_&_CO_KG in die KomplemtärgmbH eingebracht und dabei die Begünstigungen des StruktVG (Strukturverbesserungsgesetz BGBl 1969/69) in Anspruch genommen habe. Der Berufungswerber sei alleiniger Kommanditist der Kommanditgesellschaft und alleiniger Gesellschafter der GmbH gewesen, in welche der Betrieb eingebracht worden sei. Im Herbst 1993 habe eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden, bei welcher die Jahre vor der Einbringung, die Einbringung selbst und die Jahre nach der Betriebsprüfung untersucht worden seien. Neben allgemeinen Themen seien auch die Rechtsverhältnisse der A-GmbH_&_CO_KG zur A-GmbH überprüft worden. Dabei seien zum Beispiel bei den Personenkraftwagen Aufwendungen nicht anerkannt und Privatanteile angesetzt worden. In der Folge seien auch für den Berufungswerber berichtigte Einkommensteuerbescheide ergangen. Dem bescheiderlassenden Finanzamt vertreten durch Großbetriebsprüfung sei daher bekannt gewesen, dass der Berufungswerber den Betrieb der A-GmbH_&_CO_KG in die A-GmbH eingebracht habe. Im Zuge der Einbringung sei als Gegenleistung das Stammkapital von S 500.000,00 auf S 14,000.000,00 erhöht worden. Diese Erhöhung sei vom Berufungswerber alleine übernommen worden. Da die Personengesellschaft vor der Einbringung stark überschuldet gewesen sei, wäre ein handelsrechtlicher Ausgleichsposten

angesetzt worden, um damit die buchmäßige Überschuldung zu beseitigen. Danach habe der Berufungswerber seine Gesellschaftsanteile an der A-GmbH mit einem Nominale von S 14,000.000,00, um S 1,000.000,00 an die A-Beteiligungs-_und_Verwaltung_GmbH verkauft. Alle diese Vorgänge wären dem Finanzamt vertreten durch die Großbetriebsprüfung bekannt gewesen, da auch die A-Beteiligungs-_und_Verwaltung_GmbH für die Jahre 1989 bis 1991 geprüft worden sei, in welchen der einzige Vorgang von wirtschaftlicher Bedeutung der Erwerb der Anteile gewesen sei. Das Finanzamt, welches durch akademisch gebildete Prüfer der Großbetriebsprüfung vertreten gewesen sei, habe aufgrund der bei den oben erwähnten Gesellschaften durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen 1993 genaueste Kenntnis von den beschriebenen Umständen gehabt. Es seien daher bei der abgabenbehördlichen Prüfung des Berufungswerbers im Jahr 1999 keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, von denen die zuständige Behörde nicht bereits Kenntnis gehabt hätte. Tatsächlich hätten weder der Prüfer der erwähnten Gesellschaften noch der zweite steuerliche Vertreter des Berufungswerbers das Problem der negativen Anschaffungskosten und des damit entstandenen Veräußerungsgewinnes erkannt.

Hinsichtlich der Sachbescheide für die Einkommensteuer 1990 bis 1995 führte der Berufungswerber weiter aus, dass mit der Einbringung der A-GmbH_&_CO_KG in die KomplementärgmbH (A-GmbH) alle stillen Reserven in diese übertragen worden seien. Es seien zwar handelsrechtlich die Verkehrswerte der Liegenschaften angesetzt worden, steuerlichrechtlich seien jedoch die Buchwerte fortgeführt worden. Dies bedeute, dass bei einer Veräußerung der Liegenschaft durch die A-GmbH der daraus resultierende Gewinn zum vollen Körperschaftsteuersatz zu versteuern wäre. Andererseits sei derselbe Tatbestand, nämlich das negative Kapital des eingebrachten Betriebes, beim Berufungswerber zum Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile nach Ansicht der Finanzverwaltung ebenfalls mit dem vollen Steuersatz zu versteuern. Dies führe zu einer Doppelbesteuerung mit einem Steuersatz von 80%. Der zweite steuerliche Vertreter des Berufungswerbers sei der Ansicht, dass durch die Einbringung das negative Eigenkapital in die Körperschaft wandere und begrifflich keine negativen Anschaffungskosten vorlägen.

Zu dieser Berufung verfasste die Prüferin am 28. Oktober 1999 im Namen der Großbetriebsprüfung eine Stellungnahme, in welcher sie erklärte, dass es den Tatsachen entspreche, dass die Einbringung der A-GmbH_&_CO_KG in die A-GmbH bereits Gegenstand einer abgabenbehördlichen Prüfung gewesen sei. Der Grund dafür sei aber nicht der Erwerb der Anteile durch den Berufungswerber, sondern die Tatsache, dass die A-Beteiligungs-_und_Verwaltung_GmbH zu 100% an der A-GmbH beteiligt gewesen sei und routinemäßig derartig verbundene Fälle überprüft würden. Das Fehlen von Feststellungen hinsichtlich des Erwerbs von Anteilen an der A-Beteiligungs-_und_Verwaltung_GmbH könne keinen Hinweis

darauf geben, ob der Sachverhalt auch aus der Sicht des veräußernden Berufungswerbers betrachtet worden sei, da dieser nicht Gegenstand der Prüfung gewesen sei. Nach Ansicht der Prüferin sei das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Da die Einkommensteuer des Berufungswerbers im Zeitpunkt der Prüfung der Gesellschaften nicht geprüft worden sei, hätten die Kenntnisse der Großbetriebsprüfung der Einkommensteuerveranlagung nicht bekannt sein müssen, da der Kenntnisstand der Behörde als Organisationseinheit nicht maßgebend sei. Dass das Problem der negativen Anschaffungskosten vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers nicht erkannt worden sei, wäre nach Ansicht der Prüferin kein Grund, welcher der Wiederaufnahme des Verfahrens entgegen stehe. Dass nach dem Dafürhalten des zweiten Vertreters des Berufungswerbers derselbe Tatbestand doppelt besteuert werde, liege an der Wahl der Rechtsform einer GmbH. Diese führe zu einer Trennung der Sphäre des Gesellschafters und der juristischen Person und würden vertragliche Beziehungen zwischen diesen prinzipiell auch steuerlich anerkannt und sei nicht auf den dahinter stehenden Gesellschafter durchzugreifen. Bei einer Kapitalgesellschaft unterliege der Gewinn zunächst der Körperschaftsteuer und dann sobald er ausgeschüttet werde, der Einkommensteuer beim Gesellschafter. Dies könne zu unterschiedlicher Steuerbelastung bei verschiedenen Unternehmensformen führen. Ein eventuelles Aufdecken der stillen Reserven treffe daher in erster Linie die A-Beteiligungs- und Verwaltung_GmbH. Der ausgeschiedene Berufungswerber sei davon nicht mehr betroffen. Der Grund für die fast volle Besteuerung des Veräußerungsgewinnes beim Berufungswerber sei der kurze Zeitraum von lediglich zwei Monaten zwischen Erwerb der Beteiligung durch steuerbegünstigte Einbringung und deren Verkauf an die A-Beteiligungs- und Verwaltung_GmbH. Dabei werde ein geringfügiger Teil mit dem Hälftesteuersatz versteuert. Was unter negativen Anschaffungskosten der Anteile zu verstehen sei und wie diese ermittelt worden seien, sei bereits in der Niederschrift zu Schlussbesprechung aufgrund der Literatur ausgiebig behandelt worden. Diese negative Größe sei beim Ersterwerber in Evidenz zu halten und wandere nicht bei der Veräußerung zum nächsten Erwerber.

Mit dem Schreiben vom 14. Dezember 1999 ergänzte der Berufungswerber sein Berufungsvorbringen mit dem Vorbringen, dass, wenn ein Betrieb oder ein Vermögen in eine Körperschaft eingebracht werde, sie gemäß § 18 Abs. 1 UmgrStG (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) im Falle einer Buchwerteinbringung diese für die Zwecke der Ermittlung des Gewinnes, des Gewerbeertrages und des Betriebsvermögens so zu behandeln sei, als ob sie Gesamtrechnernachfolger wäre. Daraus ergäbe sich für die übernehmende Körperschaft die Verpflichtung zur Fortführung der Buchwerte, der steuerfreien Rücklagen und der Beachtung offener Behaltefristen. Diese Gesetzbestimmung müsse auch auf die erworbenen Geschäftsanteile durchschlagen. So wie bei einer Erbschaft die Spekulationsfristen des

Erblassers und des Erben zusammen zu rechnen seien, sie bei der Einbringung der Zeitraum des Besitzes des Betriebes und des Besitzes der Anteile für die Berechnung der Spekulationsfristen zu addieren. Aus diesem Grund beantrage der Berufungswerber für den gesamten Veräußerungsgewinn den begünstigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988).

Im Schreiben vom 11. Januar 2001 ging der Berufungswerber auf die oben dargestellte Stellungnahme der Prüferin zur gegenständlichen Berufung vom 28. Oktober 1999 ein und merkte an, dass auch eine routinemäßige abgabenbehördliche Prüfung wie jede andere zu behandeln sei. Diese sei von der zuständigen Stelle, dem Finanzamt, gewürdigt worden. Wenn derselbe Sachverhalt einerseits aus der Sicht des Gesellschafters und anderseits aus der Sicht der Gesellschaft betrachtet werde, würde derselbe rechtliche Vorgang unzulässigerweise in zwei Rechtsgeschäfte zerlegt. Das Einkommensteuerverfahren des Berufungswerbers sei "*bei der dortigen Betriebsprüfung wieder aufgenommen*" und es wären "*neue Einkommensteuerbescheide erlassen*" worden. Es seien die A-GmbH_&_CO_KG, die A-GmbH und die A-Beteiligungs_-und_Verwaltung_GmbH geprüft worden, weswegen dem Finanzamt der Sachverhalt von A bis Z bekannt gewesen sei. Auch wenn die Einkommensteuer des Berufungswerbers nicht geprüft worden sei, seien die wesentlichen Umstände offen gelegt worden und alle wesentlichen Umstände geprüft worden. Die Behörde vertreten durch die Großbetriebsprüfung habe wie der zweite steuerliche Vertreter des Berufungswerbers den Sachverhalt nicht richtig beurteilt.

Mit Schreiben vom 4. Mai 2005 teilte der zweite steuerliche Vertreter der ursprünglichen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates mit, dass er über die Einbringung der Anteile an der A-GmbH_&_CO_KG in die A-GmbH keine Unterlagen mehr besitze. Der Sachverhalt entspreche aber der Darstellung der Betriebsprüfung. Das negative Kapitalkonto sei durch einen handelsrechtlichen Ausgleichsposten beseitigt worden. Die Einbringung sei unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des StruktVG erfolgt. Die Begründung der angefochtenen Bescheide nehme aber auf das UmgrStG Bezug, weswegen ein wesentlicher Begründungsmangel vorliege. Er bezweifle, dass nach dem StruktVG überhaupt negative Anschaffungskosten vorliegen könnten. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung der abgabenbehördlichen Prüfung der A-GmbH gehe hervor, dass die Beziehungen des Berufungswerbers als Alleingesellschafter mitgeprüft worden seien, da dort die PKW-Privatnutzung angesprochen worden sei. Der gesamte relevante Sachverhalt sei dem Finanzamt bekannt gewesen.

Im mit Telefax vom 25. August an den zweiten steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers übermittelten Schreiben der ursprünglichen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ersuchte sie diesen um eine Klärung des Umfanges seiner Vertretungsbefugnis und vertrat die

Ansicht, dass nach § Abs. 2 StruktVG in der Fassung bis zum BGBl 1988/411 ein Wahlrecht bei der Einbringung der Wirtschaftsgüter zwischen der Fortführung aller Buchwerte und der Einbringung zu Teilwerten bestanden habe. Im Fall des Berufungswerbers sei die Einbringung steuerlich unter Fortführung der Buchwerte nach Art. III § 8 StruktVG erfolgt. Mit Notariatsakt vom 19. September 1990 habe der Berufungswerber seinen Betrieb der A-GmbH_&_CO_KG in die A-GmbH zu Buchwerten eingebracht. Durch die stillen Reserven in den Grundstücken habe ein positiver Verkehrswert des buchmäßig überschuldeten Betriebes nachgewiesen werden können. Der Berufungswerber sei alleiniger Gesellschafter der A-GmbH gewesen. Eine Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft sei gleichbedeutend mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Vermögen des Betriebes auf ein anderes Steuersubjekt. Sie habe grundsätzlich ausschließlich gegen Gewährung von neuen einbringungsgeborenen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft, also einer Kapitalerhöhung, zu erfolgen gehabt. Ohne Kapitalerhöhung habe das StruktVG eine Einbringung nur in den im § 8 Abs. 1 lit. a bis e aufgezählten Fällen zugelassen. Da der Einbringende für die Übertragung des Betriebes Gesellschaftsrechte an der Kapitalgesellschaft erhalte, liege aus seiner Sicht ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor. Der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens stehe die Anschaffung des Anteiles an der Kapitalgesellschaft gegenüber. Ohne die Möglichkeit der Buchwertfortführung durch das StruktVG wären die stillen Reserven zu realisieren. Durch die Buchwertverknüpfung in den Geschäftsanteilen der Kapitalgesellschaft und auch im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft komme es bei Buchwertfortführung zu einer doppelten Steuerhängigkeit der stillen Reserven. § 8 Abs. 3 StruktVG betreffend den Wertansatz des eingebrachten Betriebes bei der Kapitalgesellschaft ("*Der Wert, mit dem das eingebrachte Kapitalvermögen gemäß § 2 angesetzt wird, gilt für den Einbringenden sowohl als Veräußerungspreis im Sinne des § 24 Abs. 2 EStG 1988 als auch als Anschaffungskosten der Geschäftsanteile. Diese Anschaffungskosten vermindern sich um den gemeinen Wert jener Wirtschaftsgüter, die neben den Gesellschaftsanteilen gewährt werden. Ein sich aus der Einbringung ergebender Gewinn ist bei der Festsetzung der Einkommensteuer als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 37 Abs. 2 Z 2 des EStG 1988 zu behandeln.*") komme nur anlässlich des Entstehens eines Veräußerungsgewinnes durch das Ausüben des Wahlrechtes zur Aufwertung auf die Teilwerte der Wirtschaftsgüter zur Anwendung. Dies sei im Fall des Berufungswerbers nicht mehr anwendbar, da er sich laut Einbringungsvertrag vom 19. September 1990 für das Beibehalten der Buchwerte entschieden habe. Im Zeitpunkt des Verkaufes der Geschäftanteile am 21. November 1990 sei von den ursprünglichen Anschaffungskosten vermindert um den negativen Sacheinlagewert des Betriebes, also negativen Anschaffungskosten, auszugehen gewesen. Die 100% der Geschäftsanteile an der A-GmbH_&_CO_KG, die sich im

Privatvermögen des Berufungswerbers befunden hätten, seien zu diesem Zeitpunkt um S 1.000.000,00 verkauft worden. Die Veräußerung von Geschäftsanteilen nach der Einbringung eines Betriebes unterliege dem allgemeinen Steuerrecht, was bedeute, dass diese, sofern sie innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb (Einbringungsvertrag) veräußert würden, nach den Grundsätzen der Spekulationsbesteuerung (§ 30 EStG 1988) zu beurteilen seien. Nach dem ersten Jahr und innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb seien die Regeln für die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (§ 31 EStG 1988) anzuwenden. Berufungsgegenständlich sei nicht der Veräußerungsgewinn bei der Einbringung des Betriebes in die GmbH, sondern der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der GmbH aus dem Privatvermögen. Der Geschäftsanteil, welcher mit Ablauf des 31. März 1990 angeschafft worden sei, sei am 21. November 1990 weiterverkauft worden. Auch werde diese Rechtsansicht von der Judikatur (VwGH 21.12.1979, 895, 999/79) gestützt.

Am 20. Oktober fand unter Leitung der ursprünglichen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates eine mündliche Verhandlung statt, in welcher die Parteien ihr bisheriges Vorbringen wiederholten. Der zweite steuerliche Vertreter des Berufungswerbers vertrat die Ansicht, dass negative Anschaffungskosten bei Anteilen nicht denkbar seien und deshalb kein Spekulationsgewinn vorliege. Beide Parteien verzichteten auf weitere Beweisanträge.

Am 3. November 2006 wurde vom ersten der beiden steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers die Erledigung der anhängigen Berufungssache in Hinblick auf die ein Jahr zurückliegende Berufungsverhandlung telefonisch eingemahnt (siehe Aktenvermerk des Senatsvorsitzenden vom 3. November 2006).

Dem ersten der beiden steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers wurde am 10. November 2006 vom Senatsvorsitzenden telefonisch mitgeteilt, dass aufgrund der lang andauernden Erkrankung der ursprünglichen Referentin eine Neubestellung eines Referenten notwendig sein werde, um den Fall abzuschließen, was eine neuere mündliche Verhandlung bedinge. Der erste der beiden steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers stellte eine Säumnisbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof in den Raum.

Aufgrund lang andauernder Krankheit der ursprünglich bestellten Referentin und der sich daraus ergebenden Ungleichmäßigkeit der Arbeitsbelastung der Mitglieder des Senates der Außenstelle des Unabhängigen Finanzsenates wurde am 22. Dezember 2006 von der Präsidentin des Unabhängigen Finanzsenates gemäß § 270 Abs. 4 BAO die Zustimmung zur rückwirkenden Änderung der Bestellung des Referenten erteilt. Mit Wirkung vom 5. Januar 2007 wurde der nunmehr zuständige Referent bestellt.

Mit Schreiben datiert vom 17. Januar 2007, eingelangt am 5. Februar 2007 hat der Berufungswerber mitgeteilt, dass er auf eine weitere Berufungsverhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme betreffend der Verfahren für die Einkommensteuer 1990 bis 1995:

Entsprechend § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (*nova reperta*). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, RZ 16 f zu § 303, 940).

Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel in diesem Sinn neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht des jeweiligen Abgabenverfahrens zu beurteilen (siehe etwa Ritz, aaO. RZ 14 zu § 303, 939 und die dort zitierte Judikatur, so auch zuletzt VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170). Es ist dabei also nicht nur die Sicht der jeweiligen Abgabenart, sondern sogar das Wissen in den einzelnen Veranlagungsjahren zu trennen. Die Verfahren für die Feststellung der Einkünfte einer Kommanditgesellschaft oder die Körperschaftsteuer einer GmbH sind damit jedenfalls völlig andere Abgabenverfahren als jenes zur Bemessung der Einkommensteuer einer natürlichen Person. Auf den Fall des Berufungswerbers bezogen bedeutet dies, dass Kenntnisse der Abgabenbehörde im Verfahren zur Feststellung der Einkünfte der A-GmbH_&_CO_KG sowie der Körperschaftsteuerverfahren für die A-GmbH und A-Beteiligungs_und_Verwaltung_GmbH im Einkommensteuerverfahren des Berufungswerbers jedenfalls neu hervorgekommen im Sinne des § 303 BAO sind, sofern diese nicht genau in diesem Einkommensteuerverfahren ebenfalls gewonnen worden sind. Dass die Umstände der Einbringung der A-GmbH_&_CO_KG in die A-GmbH und der Verkauf der Anteile an der A-GmbH an die A-Beteiligungs_und_Verwaltung_GmbH im Verfahren für die Einkommensteuer des Berufungswerbers der Abgabenbehörde bekannt gewesen seien hat auch der Berufungswerber nicht behauptet.

Im übrigen war der Abgabenbehörde aus Sicht des Einkommensteuerverfahrens auch nicht bekannt, dass die vom Berufungswerber als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erklärten Pensionsbezüge von der A-GmbH tatsächlich aus einer mittelbaren Beteiligung von 76% an dieser Gesellschaft stammten. Wäre dies der Abgabenbehörde beim in diesem Punkt

erklärungsgemäßen Erlassen der Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1994 bekannt gewesen, wären die Pensionsbezüge rechtlich richtig als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 2. Alternative EStG 1988 beurteilt worden. Inhaltlich wurde dies vom Berufungswerber in seinem bisherigen Berufungsbegehren nicht angezweifelt, obwohl er formell auch gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1991 bis 1994 berufen hat.

Im oben dargestellten Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung beim Berufungswerber betreffend die Jahre 1990 bis 1995 wird in der Tz 28 erklärt, dass die Feststellungen in den TZ 10 bis 27 dieses Berichtes eine Wiederaufnahme des Verfahrens notwendig machen würden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

In den verwiesenen Textziffern finden sich ausschließlich mit dem Berechnungsprogramm EVAB erstellte Darstellungen der Summe der Einkünfte des Berufungswerbers und der sich daraus ergebende Höhe der Einkommensteuer. Dabei folgt der Aufbau der Darstellung dem Schema eines Einkommensteuerbescheides. Jegliche Begründung für die Höhe der angesetzten Einkünfte oder Hinweis auf die Gründe, warum die Verfahren für die Einkommensteuer 1990 bis 1995 wiederaufgenommen worden sind, fehlen ebenso wie ein Hinweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung (Anlage I).

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung (Anlage I) hingegen und den dort genannten Feststellungen, die wie oben dargelegt wurde, auch neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 enthalten, fehlt jeglicher Hinweis, dass diese Tatsachen der Grund für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 1990 bis 1995 sein sollen.

Wie oben zitiert verweisen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1990 bis 1995 datiert vom 7. September 1999 (1990 bis 1993), 10. September 1999 (1994) und 2. September 1999 (1995) hinsichtlich der Begründung der Wiederaufnahmesbescheide auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der darüber aufgenommene Niederschrift beziehungsweise dem Prüfungsbericht.

Nun ist es zulässig in der Begründung eines Bescheides auf andere dem Bescheidempfänger bekannte Dokumente wie etwa dem Bericht über eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung zu verweisen (Ritz, aaO. Rz 15 zu § 93, 296).

Auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht und auf die Äußerungen der Prüfungsorgane im Verwaltungsverfahren ist zulässig, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt (Ritz, aaO., wie oben; unter Hinweis auf die Judikatur).

Der Gegenstand des Verfahrens einer Wiederaufnahme verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert (siehe auch Ritz, aaO. Rz 65 zu § 289, 872 und die dort zitierte Judikatur und auch zuletzt VwGH 26.1.2006, 2002/15/0076: "*Demnach kann Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. März 1999, 97/14/0069, und vom 20. Juli 1999, 97/13/0131)."*).

Wie schon oben zitiert wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz in den die Wiederaufnahme der verfügenden Bescheiden der Tatsachenkomplex, welcher als neu hervorgekommen angesehen wurde, nicht genannt, sondern auf den Bericht über die Abgabenbehördliche Prüfung verwiesen. Dort wird im Kapitel "*Wiederaufnahme des Verfahrens*" hinsichtlich der neu hervorgekommenen Tatsachen ausdrücklich und ausschließlich auf die TZ 10 bis 27 verwiesen, die keinerlei Wiederaufnahms Gründe enthalten. An keiner anderen Stelle des Betriebsprüfungsberichtes werden Sachverhaltselemente in einer Weise als Wiederaufnahms Gründe bezeichnet, die darauf schließen lässt, dass dies der Bescheidwille für die Wiederaufnahmsbescheide der Einkommensteuerverfahren 1990 bis 1995 sein soll. Auch die Darstellung in der TZ 30, warum der Berufungswerber glaubt, dass der in der Anlage I angeführte Sachverhalt keinen Wiederaufnahmsgrund darstelle, hilft hier nicht weiter, wenn man bedenkt, dass zuvor in der TZ 28 ausdrücklich und ausschließlich die

TZ 27 bis 30 als Gründe für die Wiederaufnahme genannt wurden. Diese enthalten aber, wie schon gesagt, keine Hinweise auf Wiederaufnahmsgründe.

Damit hat die Abgabenbehörde erster Instanz ihren Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1990 bis 1995 des Berufungswerbers nicht die im Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung in der Anlage I (Niederschrift über die Schlussbesprechung) wiedergegebenen Überlegungen zugrunde gelegt.

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz steht es nach der Judikatur und Lehre (siehe oben) nicht zu Wiederaufnahmsgründe aufzugreifen, welche von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen worden sind, da ansonsten die im § 289 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschritten würde und war daher der Berufung gegen die Bescheide welche die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 1990 bis 1995 des Berufungswerbers verfügen, statzugeben und waren diese Bescheide ersatzlos aufzuheben.

B) Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1990 bis 1995:

Durch das ersatzlose Aufheben der die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin verfügenden Bescheide betreffend die Einkommensteuer 1990 bis 1995 sind die Sachbescheide für die Einkommensteuer 1990 bis 1995 ex lege gemäß § 307 Abs. 3 BAO ("*Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.*") weggefallen.

Dementsprechend richtet sich die Berufung vom 30. September 2000, soweit die Einkommensteuer 1990 bis 1995 betroffen ist, gegen nicht (mehr) existente Bescheide und war daher als unzulässig gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO. Rz 12 zu § 273, 800).

Linz, am 6. Februar 2007